

**CVM**

Comissão de Valores Mobiliários

Protegendo quem investe no futuro do Brasil

**COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS****INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 12****Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares  
Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRIC 1**

Índice	Item
<b>CONTEXTO</b>	<b>1</b>
<b>ALCANCE</b>	<b>2</b>
<b>QUESTÃO</b>	<b>3</b>
<b>CONSENSO</b>	<b>4 – 8</b>
<b>EXEMPLOS ILUSTRATIVOS</b>	
<b>Fatos comuns</b>	<b>EI1</b>
<b>Exemplo 1: Modelo de custo</b>	<b>EI2 – EI5</b>
<b>Exemplo 2: Modelo de reavaliação</b>	<b>EI6 – EI12</b>
<b>Exemplo 3: Transição</b>	<b>EI13 – EI18</b>

**Contexto**

1. Muitas entidades têm obrigações para desmontar, retirar e restaurar itens do imobilizado. Nesta Interpretação, essas obrigações são referidas como “passivos por desativação, restauração e outros passivos similares”. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, o custo de um item do imobilizado inclui a estimativa inicial dos custos de desmontagem e retirada do item e restauração do local em que está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre, quando o item é adquirido ou como consequência de ter usado o item durante um período específico para fins que não sejam o de produzir estoques durante esse período. O Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes contém requisitos sobre como mensurar passivos por desativação, restauração e outros passivos similares. Esta Interpretação fornece orientação sobre como contabilizar o efeito das mudanças na mensuração dos passivos por desativação, restauração e outros passivos similares.

**Alcance**

2. Esta Interpretação é aplicável às mudanças na mensuração de qualquer passivo por desativação, restauração ou outro passivo similar que:
  - (a) ~~seja reconhecido como parte do custo de item do imobilizado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado;~~ e

**CVM**

Comissão de Valores Mobiliários

Protegendo quem investe no futuro do Brasil

- (a) seja reconhecido como parte do custo de item do imobilizado, de acordo com o CPC 27 – Ativo Imobilizado, ou como parte do custo de ativo de direito de uso de acordo com o CPC 06; e (Alterada pela Revisão CPC 13)
- (b) seja reconhecido como passivo de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Por exemplo, um passivo por desativação, restauração ou outro passivo similar pode existir pela desativação de uma fábrica, reabilitação de danos ambientais em indústrias extrativas ou remoção do equipamento.

### Questão

- 3. Esta Interpretação trata sobre como o efeito dos seguintes eventos que mudam a mensuração de passivo por desativação, restauração ou outro passivo similar deve ser contabilizado para:
  - (a) mudança no fluxo de saída estimado de recursos que incorporam benefícios econômicos (por exemplo, fluxos de caixa) necessários para liquidar a obrigação;
  - (b) mudança na taxa de desconto corrente baseada em mercado, conforme definida no item 47 do Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (isso inclui mudanças no valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo); e
  - (c) aumento que reflete a passagem do tempo (também referido como a reversão do desconto).

### Consenso

- 4. As mudanças na mensuração de passivo por desativação, restauração e outros passivos similares que resultam das alterações nas estimativas do valor ou período do fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos necessários para liquidar a obrigação, ou uma mudança na taxa de desconto, são contabilizadas de acordo com os itens 5 a 7.
- 5. Se o respectivo ativo for mensurado utilizando o método de custo:
  - (a) sujeitas ao item (b), as mudanças no passivo serão adicionadas ao/deduzidas do custo do respectivo ativo no período corrente;
  - (b) o valor deduzido do custo do ativo não excederá o seu valor contábil. Se a redução no passivo exceder o valor contábil do ativo, o excedente é reconhecido imediatamente no resultado;
  - (c) se o ajuste resultar na adição ao custo do ativo, a entidade considera se essa é uma indicação de que o novo valor contábil do ativo pode não ser plenamente recuperável. Se houver tal indicação, a entidade testa o ativo quanto à redução no valor recuperável estimando o seu valor recuperável e contabiliza qualquer perda por redução ao valor recuperável, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.
- 6. Se o respectivo ativo tiver sido mensurado utilizando o método de reavaliação (quando legalmente possível):

**CVM**

Comissão de Valores Mobiliários

*Protegendo quem investe no futuro do Brasil*

- (a) as mudanças no passivo alteram a reserva de reavaliação anteriormente reconhecida desse ativo, de modo que:
    - (i) a redução no passivo é (sujeita ao item (b)) reconhecida em outros resultados abrangentes e aumenta a reserva de reavaliação no patrimônio líquido, mas é reconhecida no resultado na medida em que reverter a redução da reavaliação no ativo que tenha sido previamente reconhecida no resultado;
    - (ii) o aumento no passivo é reconhecido no resultado, exceto aquele reconhecido em outros resultados abrangentes e reduzir a reserva de reavaliação no patrimônio líquido até o limite de qualquer saldo credor existente na reserva em relação a esse ativo;
  - (b) caso uma redução no passivo exceda o valor contábil que teria sido reconhecido caso o ativo tivesse sido registrado de acordo com o método do custo, o excedente será reconhecido imediatamente no resultado;
  - (c) uma mudança no passivo é uma indicação de que o ativo pode ter que ser reavaliado (se for permitido legalmente) para garantir que o valor contábil não difira significativamente daquele que seria determinado utilizando o valor justo no final do período de relatório. Qualquer reavaliação será levada em consideração na determinação dos valores a serem reconhecidos no resultado ou em outros resultados abrangentes de acordo com a alínea (a). Se a reavaliação for necessária, todos os ativos dessa classe serão reavaliados;
  - (d) o Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis exige a divulgação na demonstração do resultado abrangente de cada componente de outra receita ou despesa abrangente. Ao cumprir esse requisito, a mudança na reserva de reavaliação resultante de mudança no passivo será identificada e divulgada separadamente como tal.
7. O valor depreciável ajustado do ativo é depreciado ao longo de sua vida útil. Portanto, uma vez que o respectivo ativo tenha chegado ao fim de sua vida útil, todas as mudanças subsequentes no passivo são reconhecidas no resultado à medida que ocorrerem. Isso é aplicável tanto no método de custo quanto no método de reavaliação.
8. A reversão periódica do desconto deverá ser reconhecida no resultado como custo de financiamento à medida que ocorrer. A capitalização prevista no Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos dos Empréstimos não é permitida.

## Exemplos ilustrativos

*Estes exemplos acompanham, porém não fazem parte da Interpretação.*

## Fatos comuns

- EI1 Uma entidade possui uma usina de energia nuclear e um respectivo passivo por desativação. A usina nuclear iniciou as operações em 1º de janeiro de 2000. A usina tem vida útil de 40 anos. Seu custo inicial foi de \$ 120.000; isso incluiu o valor dos custos de desativação de \$

**CVM**

Comissão de Valores Mobiliários

Protegendo quem investe no futuro do Brasil

10.000 que representava \$ 70.400 em fluxos de caixa estimados pagáveis em 40 anos descontados a uma taxa ajustada de risco de 5 por cento. O exercício financeiro da entidade é encerrado em 31 de dezembro.

### Exemplo 1: Modelo de custo

EI2 Em 31 de dezembro de 2009, a usina tem 10 anos de idade. A depreciação acumulada é de \$ 30.000 ( $\$ 120.000 \times 10/40$  anos). Por causa da reversão do desconto (5%) ao longo de 10 anos, o passivo por desativação cresceu de \$ 10.000 para \$ 16.300.

EI3 Em 31 de dezembro de 2009, a taxa de desconto não se alterou. Entretanto, a entidade estima que, como resultado dos avanços tecnológicos, o valor presente líquido do passivo por desativação tenha diminuído em \$ 8.000. Consequentemente, a entidade ajusta o passivo por desativação de \$ 16.300 para \$ 8.300. Nessa data, a entidade realiza o seguinte lançamento para refletir a mudança:

	\$	\$
D Passivo por desativação	8.000	
C Custo do ativo		8.000

EI4 Após esse ajuste, o valor contábil do ativo é de \$ 82.000 ( $\$ 120.000 - \$ 8.000 - \$ 30.000$ ), que será depreciado ao longo dos 30 anos restantes da vida do ativo, resultando na despesa de depreciação para o próximo exercício de \$ 2.733 ( $\$ 82.000 \div 30$ ). O custo financeiro da reversão do desconto para o próximo exercício será de \$ 415 ( $\$ 8.300 \times 5\%$ ).

EI5 Se a mudança no passivo tivesse resultado da mudança na taxa de desconto, em vez da mudança nos fluxos de caixa estimados, a contabilização da mudança teria sido a mesma, porém o custo financeiro do próximo exercício teria refletido a nova taxa de desconto.

### Exemplo 2: Modelo de reavaliação

EI6 A entidade adota o método de reavaliação citado no Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, em que a usina é reavaliada com regularidade suficiente de modo que o valor contábil não difira significativamente do valor justo. A política da entidade é eliminar a depreciação acumulada na data de reavaliação contra o valor contábil bruto do ativo.

EI7 Ao contabilizar ativos reavaliados aos quais correspondem passivos por desativação, é importante compreender a base da avaliação obtida. Por exemplo:

- (a) se um ativo for avaliado com base no fluxo de caixa descontado, alguns avaliadores podem avaliar o ativo sem deduzir nenhuma provisão para custos de desativação (avaliação “bruta”), enquanto outros podem avaliar o ativo após a dedução da provisão para custos de desativação (avaliação “líquida”), pois a entidade que adquire o ativo geralmente também assume a obrigação por desativação. Para fins de demonstrações contábeis, a obrigação por desativação é reconhecida como passivo separado, e não é deduzida do ativo. Consequentemente, se o ativo for avaliado em base líquida, é necessário ajustar a avaliação obtida, adicionando de volta a provisão para o passivo, de



**CVM**

Comissão de Valores Mobiliários

Protegendo quem investe no futuro do Brasil

modo que o passivo não seja contado duas vezes;<sup>1</sup>

- (b) se um ativo for avaliado com base no custo de reposição depreciado, a avaliação obtida pode não incluir o valor para o componente de desativação do ativo. Se não incluir, é necessário adicionar o valor adequado à avaliação para refletir o custo de reposição depreciado desse componente.

EI8 Assuma-se que a avaliação de fluxo de caixa descontado com base em mercado de \$ 115.000 seja obtida em 31 de dezembro de 2002. Ela inclui a provisão de \$ 11.600 para custos de desativação, o que não representa nenhuma alteração à estimativa original, após a reversão do desconto de três anos. Os valores incluídos no balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2002 são, portanto:

	\$
Ativo (1)	126.600
Depreciação acumulada	Nada
Passivo por desativação	<u>(11.600)</u>
Ativos líquidos	115.000
Lucros acumulados (2)	(10.600)
Reserva de reavaliação (3)	15.600

Notas:

- (1) Avaliação obtida de \$ 115.000 mais custos de desativação de \$ 11.600 considerada na avaliação, porém reconhecida como passivo separado = \$ 126.600.
- (2) Depreciação de três anos sobre o custo original \$ 120.000 x 3/40 = \$ 9.000 mais desconto acumulado em \$ 10.000 a 5% composto = \$ 1.600; total \$ 10.600.
- (3) Valor reavaliado \$ 126.600 menos valor contábil líquido anterior de \$ 111.000 (custo \$ 120.000 menos depreciação acumulada de \$ 9.000).

EI9 A despesa de depreciação de 2003 é, portanto, \$ 3.420 ( $\$ 126.600 \times 1/37$ ) e a taxa de desconto para 2003 é \$ 600 (5% de \$ 11.600). Em 31 de dezembro de 2003, o passivo por desativação (antes de qualquer ajuste) é de \$ 12.200 e a taxa de desconto não se alterou. Entretanto, nessa data a entidade estima que, como resultado dos avanços tecnológicos, o valor presente líquido do passivo por desativação tenha diminuído em \$ 5.000. Consequentemente, a entidade ajusta o passivo por desativação de \$ 12.200 para \$ 7.200.

EI10 O total desse ajuste é lançado em reserva de reavaliação, pois ele não excede o valor contábil que teria sido reconhecido caso o ativo tivesse sido lançado de acordo com o método do custo. Se isso tivesse ocorrido, o excedente teria sido lançado no resultado de acordo com o item 6(b). A entidade faz o seguinte lançamento para refletir a mudança:

	\$	\$
D Passivo por desativação	5.000	
C Reserva de reavaliação		5.000

<sup>1</sup> Para exemplos desse princípio, ver *Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução no Valor Recuperável de Ativos* e *Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento*.

**CVM**

Comissão de Valores Mobiliários

Protegendo quem investe no futuro do Brasil

EI11 A entidade decide que uma avaliação total do ativo é necessária em 31 de dezembro de 2003, para garantir que o valor contábil não difira significativamente do valor justo. Suponha-se que o ativo agora seja avaliado em \$ 107.000, que é líquido da provisão de \$ 7.200 para a obrigação por desativação reduzida que deve ser reconhecida como passivo separado. A avaliação do ativo para fins de demonstrações contábeis, antes de deduzir essa provisão, é, portanto, \$ 114.200. É necessário o seguinte lançamento adicional:

	\$	\$
D Depreciação acumulada (1)	3.420	
C Ativo		3.420
D Reserva de reavaliação (2)	8.980	
C Ativo (3)		8.980

Notas:

- (1) Eliminando depreciação acumulada de \$ 3.420, de acordo com a política contábil da entidade.
- (2) O débito é feito à reserva de reavaliação, pois a redução que surge na reavaliação não excede o saldo positivo existente na reserva de reavaliação em relação ao ativo.
- (3) Avaliação anterior (antes da provisão para custos de desativação) de \$ 126.600, menos depreciação acumulada de \$ 3.420, menos nova avaliação (antes da provisão para custos de desativação) de \$ 114.200.

EI12 Após essa avaliação, os valores incluídos no balanço patrimonial são:

	\$
Ativo	114.200
Depreciação acumulada	nada
Passivo por desativação	<u>(7.200)</u>
Ativos Líquidos	107.000
Lucros acumulados (1)	(14.620)
Reserva de reavaliação (2)	11.620

Notas:

- (1) \$ 10.600 em 31 de dezembro de 2002 mais despesa de depreciação em 2003 de \$ 3.420 e taxa de desconto de \$ 600 = \$ 14.620.
- (2) \$ 15.600 em 31 de dezembro de 2002, mais \$ 5.000 proveniente da redução do passivo, menos \$ 8.980 de redução na reavaliação = \$ 11.620.

### Exemplo 3: Transição

EI13 A aplicação retrospectiva é exigida pelo Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, quando praticável. O exemplo



**CVM**

Comissão de Valores Mobiliários

Protegendo quem investe no futuro do Brasil

seguinte ilustra a aplicação retrospectiva da Interpretação para preparador que:

- (a) adota a Interpretação em 1º de janeiro de 2010; e
- (b) antes da adoção da Interpretação, reconheceu mudanças nos fluxos de caixa estimados para liquidar os passivos por desativação como receita ou despesa.

EI14 Em 31 de dezembro de 2005, por causa da reversão do desconto (5%) por um ano, o passivo por desativação cresceu de \$ 10.000 para \$ 10.500. Além disso, com base em fatos recentes, a entidade estima que o valor presente do passivo por desativação aumentou em \$ 1.500 e, conseqüentemente, o ajusta de \$ 10.500 para \$ 12.000. De acordo com sua política então em vigor, o aumento no passivo é reconhecido no resultado.

EI15 Em 1º de janeiro de 2010, a entidade faz o seguinte lançamento para refletir a adoção da Interpretação:

		\$	\$
D	Ativo	1.500	
C	Depreciação acumulada		154
C	Lucros ou prejuízos acumulados		1.346

EI16 O custo do ativo é ajustado para o que teria sido se o aumento no valor estimado de custos de desativação em 31 de dezembro de 2005 tivesse sido capitalizado nessa data. Esse custo adicional seria depreciado ao longo de 39 anos. Portanto, a depreciação acumulada sobre esse valor em 31 de dezembro de 2009 seria \$ 154 ( $\$ 1.500 \times 4/39$  anos).

EI17 Considerando que, antes de adotar a Interpretação em 1º de janeiro de 2010, a entidade reconheceu mudanças no passivo por desativação no resultado, o ajuste líquido de \$ 1.346 é reconhecido como crédito aos lucros acumulados de abertura. Esse crédito não precisa ser divulgado nas demonstrações contábeis, por causa da reapresentação descrita abaixo.

EI18 O Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro requer que as demonstrações contábeis comparativas sejam reapresentadas e os ajustes aos lucros acumulados de abertura no início do período comparativo sejam divulgados. Os lançamentos equivalentes em 1º de janeiro de 2009 são mostrados abaixo. Além disso, a despesa de depreciação para o exercício findo em 31 de dezembro de 2009 é aumentada em \$ 39 em relação ao valor informado anteriormente:

		\$	\$
D	Ativo	1.500	
C	Depreciação acumulada		115
C	Lucros ou prejuízos acumulados		1.385